

Jugement civil no 883 / 2017 (première chambre)

Audience publique du mercredi quatorze juin deux mille dix-sept.

Numéro 175030 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Julie MICHAELIS, juge,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
Linda POOS, greffier.

E n t r e :

la société anonyme **SOCL.) SA**, ayant son siège social à L-(...), (...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg du 5 janvier 2016,

comparaissant par l'étude de la société à responsabilité limitée LOYENS&LOEFF Luxembourg, ayant son siège social à L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen et immatriculée sous le numéro RCS Luxembourg B 174248, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, avec adresse professionnelle L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen,

e t :

1. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, Ministère des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, Avenue Guillaume,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit KURDYBAN,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 5 janvier 2016, la société anonyme **SOC1.)** (ci-après la S.A. **SOC1.))** fait donner assignation à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'ETAT) et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après AED) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour y « voir déclarer juridiquement inexistant, sinon réformer, sinon annuler » une décision du directeur de l'AED du 29 septembre 2015 portant rejet d'une réclamation, ainsi que les bulletins de taxation d'office « du 2 janvier 2013 et du 11 mars 2013 » et pour se voir décharger des impositions en découlant pour les années 2009 à 2011.

La S.A. **SOC1.)** demande encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000 EUR et à voir condamner les parties défenderesses aux frais de l'instance.

A l'audience du 17 mai 2017, l'instruction a été clôturée et à l'audience du 24 mai 2017, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Nadège LE GOUELLEC, avocat, représentant la société LOYENS&LOEFF, a conclu pour la société anonyme **SOC1.) SA**.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'ETAT et l'AED.

Procédure

Le tribunal relève de prime abord que le litige, en ce qu'il couvre les années 2009 à 2011, se trouve à cheval entre deux législations différentes, la rédaction de l'article 76 de la loi TVA ayant été modifiée avec effet au 1^{er} janvier 2010. Pour une meilleure compréhension, le tribunal tient à juxtaposer les deux textes :

Année 2009	Années 2010 et 2011
<p>§2) Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ainsi qu'une instruction relative aux délais et voies de recours.</p> <p>Dans le mois de la réception du bulletin portant rectification ou taxation d'office, l'assujetti doit acquitter la taxe ou le supplément de taxe réclamés, nonobstant l'exercice d'une voie de recours. Le paiement préalable de la taxe ou du supplément de taxe ne constitue cependant pas une condition de recevabilité du recours.</p> <p>§3) Sont susceptibles de recours les bulletins portant rectification ou taxation d'office. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal civil. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin.</p>	<p>§2) Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. La notification est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ainsi qu'une instruction relative aux délais et voies de recours.</p> <p>Dans le mois de la réception du bulletin portant rectification ou taxation d'office, l'assujetti doit acquitter la taxe ou le supplément de taxe réclamés, nonobstant l'exercice d'une voie de recours. Le paiement préalable de la taxe ou du supplément de taxe ne constitue cependant pas une condition de recevabilité du recours.</p> <p>§3) Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou</p>

<p>§4) Le délai prévu au paragraphe 3 est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation contre les bulletins émis. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration sera saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexaminera l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substituera à l'imposition entreprise et donnera lieu soit à un avis confirmation du bulletin attaqué soit à l'émission d'un bulletin rectificatif.</p> <p>La prédite décision indiquera la durée du délai encore disponible pour l'introduction du recours devant le tribunal mentionné au paragraphe 3 ; le délai encore disponible courra à partir de la date de la notification de l'avis confirmatif ou du bulletin rectificatif.</p>	<p>partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqués et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.</p> <p>La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur.</p> <p>[...]</p>
--	---

1/ L'ETAT soulève que la demande en tant que basée sur l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA doit être dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en la personne de son directeur, et qu'elle est irrecevable en tant que dirigée contre l'ETAT. La disposition de l'article 76 de la loi TVA ferait exception à l'irrecevabilité des actions dirigées contre des personnes ne jouissant pas de la personnalité juridique en donnant expressément délégation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour agir en justice en matière de TVA.

La S.A. **SOCL**) justifie son action simultanée contre les deux défendeurs par les fluctuations de la jurisprudence par le passé, l'inconstance de l'ETAT et de l'AED dans leurs plaidoiries par le passé concernant l'application de l'article 76 de la loi TVA sur ce point et son souci d'assurer la recevabilité de son recours face à ces incertitudes.

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, tant dans sa version applicable à l'année 2009 concernant le recours contre les bulletins de rectification ou de taxation d'office (paragraphe 3) que dans sa version applicable aux années 2010 et 2011 concernant le recours contre la décision directoriale de réexamen des bulletins de rectification ou de taxation d'office (paragraphe 3, alinéa 2) prévoient que le recours « doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur »

Sur base de cette disposition légale, la jurisprudence décide actuellement de façon constante que « L'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration doivent en principe être intentées par ou contre l'Etat. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre). Il découle du libellé du prédit article 76.3 que dans la matière faisant l'objet du litige [i.e. un recours en matière de TVA], l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action. Par voie de conséquence la demande de [...] est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'Etat » (Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 1^{er} juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel 17 juillet 2015, N° 40885 du rôle). Diriger le recours contre les décisions du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en donnant directement

assignation à ladite administration ne constitue partant pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale. La sécurité juridique requiert à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donné. L'utilisation par la loi de la formulation que « l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur » ne peut être compris autrement qu'en ce que le défendeur à l'action est ladite administration. Le non-respect de cette obligation affecte la validité de l'exploit d'assignation.

Le moyen d'irrecevabilité doit partant être accueilli, sans que les arguments d'opportunité développés par la S.A. **SOC1.**) ne puissent s'y opposer.

2/ La S.A. **SOC1.**) se rapporte à prudence de justice quant à la validité des bulletins de taxation d'office et de la décision directoriale au regard de l'exigence de motivation imposée par l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA.

L'AED souligne en droit qu'aux termes de la loi TVA, seuls les bulletins de taxation doivent contenir une motivation, qui peut au surplus se limiter à être sommaire. La loi n'imposerait pas d'obligation de motivation à la décision du directeur. Dans les faits, les bulletins de taxation seraient suffisamment motivés, tant par motifs propres que par renvoi au procès-verbal de vérification daté du 20 mars 2015 et joint aux bulletins de taxation d'office.

L'article 76, paragraphe 2, alinéa 1, dernière phrase de la loi TVA dispose (dans les deux versions applicables au présent litige) que « Le bulletin [portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75] contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ... ». C'est donc à bon droit que l'AED fait valoir que lesdits bulletins ne doivent pas comporter de motivation exhaustive et détaillée. Il n'en reste pas moins qu'elle doit rester suffisamment explicite pour permettre au contribuable de retracer le cheminement de la pensée de l'administration au moment de l'opération de rectification ou de taxation d'office.

Le même article 76, en ce qu'il traite dans la version applicable pour l'année 2009 en son paragraphe 4 et dans la version applicable aux années 2010 et 2011 en son paragraphe 3 de la décision du directeur de l'AED rendue sur réclamation ne comporte aucune exigence de motivation. Dans la mesure toutefois où la réclamation du contribuable doit, aux termes de la même disposition légale, être « dûment motivée », il faut que la réponse du directeur réponde pour le moins aux contestations soulevées par le contribuable pour que cette réponse satisfasse aux obligations de motivation qui s'imposent tout naturellement à toute décision

administrative, même en dehors de l'application des règles de la procédure administrative non-contentieuse.

En l'espèce, les observations figurant *in fine* des bulletins de taxation d'office, ensemble avec les développements exhaustifs figurant dans le procès-verbal de vérification non daté mais adressé à la S.A. **SOC1.)** ensemble avec les bulletins de taxation d'office, permettent de retracer la motivation qui se trouve à la base des bulletins de taxation d'office en ce qu'ils refusent la déduction de la TVA décaissée en amont au titre des projets « Chagall », « Elefant » et « Savannah ». Le moyen doit partant être rejeté.

3/ La S.A. **SOC1.)** ne développe aucun argument juridique qui devrait amener le tribunal à pouvoir considérer comme « juridiquement inexistant » la décision du directeur de l'AED du 29 septembre 2015 ainsi que les bulletins de taxation d'office « du 2 janvier 2013 et du 11 mars 2013 ». Le tribunal ne prendra partant pas autrement position sur cette demande, sauf à la rejeter.

4/ La S.A. **SOC1.)** ne verse parmi ses pièces aucun bulletin de taxation d'office pour une des années 2009 à 2011 qui porterait la date du 2 janvier 2013 ou du 11 mars 2013. Le dossier ne renseigne que des bulletins de taxation d'office datés du 20 mars 2015. Seuls ceux-ci sont pris en considération dans le cadre du présent jugement.

Prescription

Après que l'AED ait attiré en ses conclusions du 24 mai 2016 l'attention du tribunal sur l'existence d'une renonciation de la part de la S.A. **SOC1.)** à la prescription pour l'année 2009, la S.A. **SOC1.)** en fait un moyen autonome pour faire valoir en ses conclusions du 29 juillet 2016 que cette renonciation serait nulle et partant la dette de TVA pour l'année 2009 prescrite. La S.A. **SOC1.)** interprète cette renonciation non pas comme étant une renonciation à un droit né et actuel au sens de l'article 81 de la loi TVA, mais comme étant une renonciation à un droit futur, ce qui ne serait pas possible.

L'AED fait valoir que la renonciation en question répond aux exigences de l'article 81 de la loi TVA, et qu'elle était accompagnée de manifestations d'intention de la S.A. **SOC1.)** démontrant sans doute possible son intention de renoncer à une durée de 6 mois de la prescription d'ores et déjà encourue, et non pas à la prescription en tant que telle.

Il est constant en cause qu'en application des règles de prescription normales énoncées à l'article 81, paragraphe 1^{er} de la loi TVA de façon inchangée pour les deux périodes concernées par le présent litige (« L'action du Trésor en paiement de l'impôt et des amendes se prescrit par cinq ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue exigible »), la créance de TVA de l'AED pour l'année 2009 aurait été prescrite au 31 décembre 2014. L'article 81, paragraphe 2 de la loi TVA prévoit ensuite les causes d'interruption (« Ce délai de prescription est interrompu soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du code civil, soit par une renonciation de l'assujetti au temps couru de la prescription »).

La renonciation invoquée par l'AED, figurant dans un courrier adressé en date du 5 septembre 2014 par la S.A. **SOC1.)** à l'AED, est rédigée comme suit : « [...] nous vous informons que nous acceptons de renoncer, pour une durée limitée, à la prescription pour la déclaration de TVA de l'année 2009 de la société **SOC1.)** S.A., tel que nous le permet l'article 81 de la loi TVA luxembourgeoise. Pour l'année 2009, le délai de 5 années prévu par l'article 81 de la loi TVA luxembourgeoise est dès lors porté avec notre accord jusqu'au 30 juin 2015, ceci afin de vous permettre de finaliser votre contrôle sur l'année 2009 et de nous permettre d'y répondre si nécessaire dans un délai confortable ».

Cette rédaction dénote sans aucun doute une renonciation de la part de la S.A. **SOC1.)** à une partie du délai de prescription couru au sens de l'article 81, paragraphe 2 de la loi TVA. C'est à tort que la S.A. **SOC1.)** fait valoir qu'il s'agirait d'une renonciation à un droit futur. La créance fiscale pour l'année 2009 n'est donc pas prescrite.

Fond

Le litige entre parties concerne la déductibilité dans le chef de la S.A. **SOC1.)** de la TVA payée par elle en amont à divers prestataires de services pour les besoins de la réalisation de trois projets désignés par elle en interne sous les dénominations « Elefant », « Chagall » et « Savannah ». L'AED a refusé cette déduction dans le cadre des bulletins de taxation d'office pour les années 2009 à 2011 datés du 20 mars 2015, et le recours dirigé contre ces bulletins de taxation d'office a été rejeté par la décision du directeur du 29 septembre 2015 actuellement en discussion.

La S.A. **SOC1.)** explique que ces trois projets, et partant les coûts y associés, sont liés à son fonctionnement général, et non pas à des activités spécifiques, et qu'elles relèvent à ce titre des frais généraux aux sens de la jurisprudence de la CJUE. A ce titre, ces coûts devraient être considérés comme étant intégrés dans le coût de ses services rendus en aval et la TVA y afférente devrait être considérée comme étant déductible dans la proportion où elle exerce en aval une activité soumise à TVA. Elle demande à y voir appliquer le prorata de déduction général de 97% admis par l'AED par ailleurs, sinon tout autre prorata qu'elle se propose de dégager en coopération avec l'AED.

La S.A. **SOC1.)** décrit les trois projets comme suit :

- « Chagall » : refinancement des emprunts et renégociation des conditions liées aux emprunts bancaires et aux obligations.

La crise financière aurait provoqué des problèmes financiers qui auraient pu conduire à la faillite de la société. Le projet « Chagall » était destiné à prévenir ce risque, et a ainsi contribué à la survie de la société et au maintien de toutes les activités.

- « Elefant » : restructuration du mode de financement par l'émission d'actions et d'obligations convertibles.

Dans le but de remplacer certaines dettes antérieurement contractées, la société a mis en place un projet de restructuration de son mode de financement par l'émission de nouvelles actions et d'obligations convertibles

- « Savannah » : offre d'échange faite aux actionnaires de la société des actions de celle-ci contre des actions d'une société anglaise nouvellement créée prenant la place comme holding-tête du groupe et retrait consécutif de la S.A. **SOC1.)** de la bourse.

L'opération visait à assurer le respect des principes de gouvernance d'entreprise et à attirer de nouveaux investisseurs sous forme d'actionnaires.

Ainsi, ces trois projets auraient été réalisés pour assurer la pérennité de l'ensemble des activités de la S.A. **SOC1.)**, respectivement au profit de son activité économique en général, de sorte que les coûts afférents devraient être considérés comme frais généraux. La S.A. **SOC1.)** admet que dans la mesure où elle n'exerce pas seulement une activité ouvrant droit à déduction, mais également une activité n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA décaissée en amont, il faut appliquer un prorata de déduction à cette dernière.

L'AED refuse la déduction de la TVA décaissée en amont dans le cadre de la réalisation des trois projets en contestant que les coûts engagés pour leur réalisation puissent être considérés comme étant des frais généraux, en contestant que ces coûts puissent être mis en relation

directe avec une activité économique de la S.A. **SOC1.**) ouvrant droit à déduction respectivement que ce coût aurait été incorporé dans le prix des opérations effectuées en aval dans le cadre des activités économiques relevant du champ d'application de la TVA et en soutenant que la charge de la preuve de ces deux éléments ouvrant le droit à déduction reposerait sur la S.A. **SOC1.**). La preuve en question ne serait pas rapportée.

L'AED fait valoir que le projet « Savannah », en ce qu'il avait pour finalité d'opérer une modification de la tête du groupe, ne serait en relation avec aucune activité économique de la S.A. **SOC1.**). Les projets « Chagall » et « Elefant », destinés à procurer des liquidités à la société, auraient été déployés dans l'intérêt des activités non économiques hors champ de prises de participations et de l'émission d'actions et d'obligations.

1/ Il est constant en cause que la S.A. **SOC1.**) exerce une activité économique relevant du champ d'application de la TVA (opérations financières en dehors de l'Union européenne), une activité économique exonérée de TVA (opérations financières au sein de l'Union européenne) et des activités situées hors du champ d'application de la TVA (prise de participations et émission d'obligations).

2/ Sur la question de la charge de la preuve, la S.A. **SOC1.**) expose longuement que le droit fiscal ne serait pas soumis à un régime monolithique de la preuve comme en matière civile, faisant reposer la charge de la preuve sur une seule des parties, mais que le droit fiscal serait dominé par un devoir de collaboration s'imposant indistinctement à l'administration fiscale et au contribuable. Elle développe ensuite qu'elle aurait pleinement collaboré avec l'AED, mais que celle-ci n'aurait pas fait preuve de la même volonté de collaboration.

Sans qu'il ne soit besoin de se pencher sur le degré d'implication de l'AED dans la collaboration avec la S.A. **SOC1.**), le tribunal constate d'une part que cette dernière ne tire pas de moyen particulier de son argumentation consistant à distinguer charge de la preuve et devoir de collaboration, et que cette distinction est de toute évidence sans incidence dans le cadre du recours judiciaire, le tribunal étant appelé à toiser le litige en fonction des preuves qui lui sont présentées, tant au regard de l'imposition que de la déduction. A cet égard, il faut retenir qu'il appartient à l'administration de démontrer les faits qui déclenchent l'obligation fiscale, et qu'il appartient à l'assujetti de démontrer les faits qui l'en déchargent (cf en ce sens Vincent Sepulchre, La jurisprudence européenne en matière de TVA, Les balises européennes de la TVA et leur influence en Belgique, Larcier, 2011, N° 212 et 340).

La question de savoir si l'AED a fait une appréciation correcte des éléments de preuve concernant le droit à déduction au profit de l'assujetti relève de la décision du tribunal dans le cadre du recours judiciaire.

3/ La question au fond est celle de savoir si la S.A. **SOC1.)** peut porter en déduction de la TVA encaissée en aval les montants de TVA décaissés en amont au titre des prestations reçues pour la réalisation des trois projets en discussion.

3 a/ Les deux parties invoquent la même jurisprudence de la CJUE adoptée par rapport à cette problématique. Elles font cependant une interprétation divergente de cette jurisprudence. Pour la S.A. **SOC1.)**, l'inclusion dans les frais généraux du coût d'une acquisition faite en amont emporterait automatiquement inclusion de ce coût dans les éléments constitutifs du prix des opérations en aval. Cette inclusion dans le coût des opérations en aval constituerait une conséquence de la qualification de frais généraux, et non pas une condition préalable dont la réalisation devrait être établie pour pouvoir emporter la qualification de frais généraux au profit du coût supporté en amont.

Pour l'AED par contre, il appartiendrait à l'assujetti de démontrer à la fois qu'un coût supporté en amont relève des frais généraux et que ce coût a été intégré dans les éléments constitutifs du prix des opérations économiques soumises à TVA en aval pour pouvoir déduire la TVA associée aux coûts supportés en amont. Elle conteste que l'une et l'autre condition soit réalisée.

Le tribunal note, que la formulation des arrêts de la CJUE a pu varier au fil du temps, laissant apparaître la solution comme peu claire :

- Dans l'affaire K. (arrêt C-465/03 du 26 mai 2005), la CJUE décide aux points 34 et 35 comme suit : «(34) Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA. (35) Il ressort de cette dernière condition que, pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent présenter un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Ainsi le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci

fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. [...] les coûts des prestations acquises par cette société dans le cadre de l'opération concernée font partie de ses frais généraux et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses produits. De telles prestations entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ».

Cette décision semble accréditer la thèse que la seule qualification d'une dépense en tant que « frais généraux » induit l'incorporation de ce coût dans les éléments constitutifs du prix des produits de l'assujetti parce qu'il se trouve en lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

- Dans l'affaire S. (arrêt C-29/08 du 29 octobre 2009), la CJUE conclut au point 60 que : « (60) Il en résulte que l'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. Ainsi, ledit droit existe dans le cas où l'opération en amont soumise à la TVA se trouve en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. Dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques ».

L'emploi du verbe « présuppose » dans cette conclusion amène à devoir considérer que l'assujetti doit démontrer que le coût des prestations en amont est incorporé dans le prix des biens ou des services fournis en aval pour que la qualification de « frais généraux » puisse être attribuée à ce coût. Il faut toutefois lire ces développements de la CJUE en relation avec le cadre dans lequel la question qui lui avait été posée, où la juridiction de renvoi liait le coût en question indifféremment à une opération particulière en aval et à l'activité économique générale de l'assujetti. Prenant égard de cette situation ambiguë, la CJUE fournit des éléments de réponse pour départager les opinions divergentes sur ce point, alors que dans la première hypothèse la déduction de la TVA devait être refusée mais que dans le second cas elle devait être admise. La CJUE précise dès lors en fin de compte au N° 73 que « il incombe à la juridiction de renvoi de déterminer, en tenant compte de toutes les circonstances dans lesquelles se

déroulent les opérations en cause au principal, si les dépenses encourues sont susceptibles d'être incorporées dans le prix des actions vendues ou si elles font partie des seuls éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques de l'assujetti ».

- Dans l'affaire E. (arrêt C-118/11 du 16 février 2012), la CJUE écrit aux N° 46 à 48 que « (46) S'agissant d'une opération consistant en l'acquisition d'un service, telle que la location d'un véhicule automobile, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. (47) Un droit à déduction est également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services concernés font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. (48) Dans l'un et l'autre cas mentionnés aux points 46 et 47 du présent arrêt, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques ».

La CJUE a ici encore recours au verbe « présuppose », et donne ensuite pour les besoins de la question de la déduction de la TVA des précisions sur la question essentielle dans cette espèce qui était de savoir si le bien matériel en cause avait été affecté au patrimoine professionnel de l'assujetti. Cette question n'est pas pertinente dans le présent litige.

- Dans les affaires jointes L. + M. et M. (arrêt C-108/14 et C-109/14 du 16 juillet 2015), la CJUE écrit aux points 23 et 24 que « (23) Pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent présenter un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Ainsi, le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. (24) Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct

et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ».

La CJUE affirme ainsi clairement le principe selon lequel un coût relevant des frais généraux d'une entreprise peut être considéré comme étant intégré dans les éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'elle fournit et qu'il entretient dès lors, en tant que frais généraux, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, mais qu'il faut qu'il soit établi que le coût en question soit effectivement intégré dans les éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit.

Le tribunal déduit de cette succession d'arrêts de la CJUE qu'un coût supporté en amont qui entre dans les frais généraux d'une entreprise se trouve liée à l'ensemble de l'activité économique de celle-ci et donne droit à déduction de la TVA y associée, à condition qu'il soit démontré que ce coût est intégré dans le prix des biens et services fournis en aval.

3 b/ La réponse au point qui départage les parties revient ainsi en fin de compte à examiner la question de savoir si les coûts associés aux trois projets litigieux relèvent de la catégorie des frais généraux et sont intégrés dans le prix des biens et services fournis.

L'argument de la S.A. **SOC1.)** pour soutenir que les coûts en question relèveraient des frais généraux consiste à dire qu'il résulterait de la jurisprudence de la CJUE précitée que le droit à déduction existe d'une part si les coûts supportés en amont peuvent être mis en lien direct et immédiat avec une ou des opérations en aval ouvrant droit à déduction et d'autre part si les coûts supportés en amont entrent dans les frais généraux, et que la deuxième hypothèse serait automatiquement remplie si la première ne l'est pas.

Ce faisant, la S.A. **SOC1.)** omet toutefois de tenir compte de la situation dans laquelle les coûts supportés en amont peuvent être mis en lien direct et immédiat avec une ou des opérations en aval n'ouvrant pas droit à déduction. Lorsque cette hypothèse est réalisée, les coûts en question n'entrent pas dans les frais généraux et n'ouvrent pas à ce titre droit à déduction.

Le raisonnement juridiquement exact consiste donc à vérifier dans un premier temps si les coûts en amont peuvent être mis en lien direct et immédiat avec une opération concrète en

aval. En cas de réponse affirmative à cette question, il faut vérifier dans un deuxième temps si cette opération concrète en aval ouvre ou n'ouvre pas droit à déduction. En fonction de la réponse apportée à cette dernière question, la TVA acquittée en amont est déductible ou ne l'est pas. Ce n'est que si la réponse à la première question est négative que les coûts en question relèvent des frais généraux et sont en tant que tels déductibles.

Le tribunal constate que le procès-verbal de vérification procède au contrôle ainsi conçu en concluant *in fine* à la page 14 que « l'administration refuse le droit à déduction de la taxe relative aux dépenses effectuées qui sur la base des informations fournies par l'assujetti (description des projets et liste des coûts en relation avec chaque projet) sont utilisés pour effectuer des prestations de services exonérées ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe (prise de participations, émission d'obligations, ... (articles 49/1 et 51 LTVA). Les frais encourus en rapport avec les trois projets cités, à avoir « Elefant », « Chagall » et « Savannah » sont en relation avec des opérations exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe ». Il est vrai que la décision directoriale du 29 septembre 2015 prête à confusion lorsqu'elle examine en premier lieu si les frais associés à ces trois projets relèvent des frais généraux pour arriver à une réponse négative et conclure ensuite que « un lien direct et immédiat des trois projets avec un chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction faisant défaut, la taxe afférente aux dépenses engagées est exclue du régime des déductions ». Par ce raisonnement inversé, le directeur n'a cependant pas pu inverser les principes juridiques, tels esquissés ci-dessus, qui gouvernent le droit à déduction.

Il en résulte en fin de compte que, pour pouvoir entrer dans le droit à déduction, il appartient à la S.A. **SOC1.**) de démontrer, non pas que les coûts associés aux trois projets litigieux relèvent de ses frais généraux, mais soit qu'ils sont en lien direct et immédiat avec une ou des opérations en aval ouvrant à déduction, soit qu'ils ne présentent aucun lien direct et immédiat avec une quelconque opération en aval, qu'elle ouvre ou n'ouvre pas droit à déduction, mais qu'ils relèvent dès des frais généraux et peuvent entrer dans le bénéfice du système des déductions pour être intégré dans les éléments constitutifs du prix des biens et services fournis en aval. C'est en ce sens que la CJUE (arrêt S., C-29/08 du 29 octobre 2009 ; N° 71) décide que « s'il est certes vrai que [...] la cession d'actions qui est exonérée de la TVA n'ouvre pas le droit à déduction, il n'en demeure pas moins que cette interprétation s'impose seulement si un lien direct et immédiat est établi entre les services acquis en amont et la cession d'actions exonérée en aval. Si, en revanche, un tel lien fait défaut et que le coût des opérations en amont

est incorporé dans les prix des produits de S., la déductibilité de la TVA ayant grevé les services en amont devrait être admise ».

Il ne saurait être reproché à cette solution qu'elle imposerait à l'assujetti la preuve négative de l'absence de lien entre les coûts supportés en amont et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, dès lors que cet arrêt continue à préciser que l'absence d'un tel lien peut être démontré par la preuve que les coûts en question sont affectés à l'activité générale de l'entreprise (N° 72 : « [...] le droit à déduction s'ouvre à l'égard de la TVA acquittée en amont pour les prestations réalisées dans le cadre d'opérations financières si le capital acquis par ces dernières opérations a été affecté aux activités économiques de l'intéressé. Par ailleurs, les dépenses liées aux prestations en amont ont un lien direct et immédiat avec les activités économiques de l'assujetti dans le cas où elles sont exclusivement imputables à des activités économiques effectuées en aval et font donc partie des seuls éléments constitutifs du prix des opérations relevant desdites activités »).

3 c/ C'est dans ce cadre qu'il faut considérer les développements de la S.A. **SOC1.)** consistant à soutenir que les coûts associés aux trois projets litigieux ne pourraient être alloués à aucune activité individualisable, de sorte qu'ils relèveraient des frais généraux nécessaires au fonctionnement général de la société en ce qu'ils ont vocation à assurer la pérennité de l'ensemble de ses activités. Pour vérifier si tel est le cas, il convient d'examiner les trois projets.

3 c i/ Le projet « Chagall », et tous les coûts y associés, était destiné selon les explications fournies par la S.A. **SOC1.)** à renégocier les conditions des engagements bancaires et des obligations existants, respectivement à remplacer les engagements bancaires et les obligations émises par d'autres dettes. Le but aurait été de restructurer la dette de la S.A. **SOC1.)** afin de pouvoir honorer ses engagements financiers et éviter une situation de défaut de paiement.

Le tribunal constate que les coûts afférents ont été exposés en lien étroit avec des opérations très concrètes : la conclusion de contrats de prêt auprès d'établissement bancaires et l'émission d'obligations. Conformément aux principes développés ci-dessus, il importe dès lors à la S.A. **SOC1.)** de démontrer que le capital collecté par le biais de ces emprunts et émissions d'obligations a été affecté à son activité économique générale et qu'elle a intégré le coût exposé pour l'acquisition des services requis pour la réalisation de ces opérations dans le prix des biens et services fournis en aval.

L'AED fait valoir que ce projet aurait été destiné à assurer le transfert de l'activité de la S.A. **SOC1.)** vers la Grande-Bretagne, et ne se trouverait dans aucun lien avec son activité économique. L'AED relève encore que la S.A. **SOC1.)** n'apporterait pas la preuve que les coûts supportés par l'acquisition des services en amont aient été répercutés dans le coût des prêts consentis à ses filiales hors UE. Le soutènement de la S.A. **SOC1.)** selon lequel le coût des prêts qu'elle octroie serait fonction des conditions des marchés financiers reviendrait par contre à démontrer que tel ne serait pas le cas. Elle note encore que la S.A. **SOC1.)** n'apporterait pas la preuve de l'utilisation effective des fonds levés par le biais de la restructuration de sa dette. Elle estime qu'il ne saurait être exclu que ces fonds auraient été utilisés aux fins d'activités non économiques, donc situées hors champ d'application de la TVA, tel que la prise de participations et l'émission d'obligations, ou aux fins d'opérations économiques exonérées de TVA, tel l'octroi de prêts au sein de l'UE (subsidiatement, l'AED fait valoir dans ce cadre que les fonds en question auraient été utilisés du moins partiellement pour de telles opérations exonérées ou se trouvant hors du champ d'application de la TVA, de sorte qu'il y aurait lieu d'appliquer un prorata de déduction).

La S.A. **SOC1.)** soutient que ces opérations de refinancement étaient nécessaires pour assurer sa survie et par voie de conséquence ses activités économiques. Il en résulterait la preuve que le capital collecté aurait été affecté à son activité économique générale.

Elle soutient encore que l'émission d'obligations constituerait une levée de fonds nécessaire pour financer ses activités d'octroi de prêts tant hors UE, opérations ouvrant droit à déduction, qu'au sein de l'UE, opérations économiques exonérées de TVA et n'ouvrant donc pas droit à déduction.

La S.A. **SOC1.)** conteste encore que l'objectif du projet aurait été d'assurer le transfert de son activité vers la Grande-Bretagne. Elle fait en outre valoir que même si tel devait avoir été le cas, cela n'aurait pas modifié son activité économique qui consisterait à agir comme société de financement du groupe auquel elle appartient, en effectuant des opérations de crédit essentiellement hors UE et comme telles assujetties à la TVA sur base de l'article 49, paragraphe 2, point c) de la LTVA. Elle en déduit par ailleurs d'une part qu'il ne serait pas conforme au système de TVA d'exiger de sa part la preuve qu'elle intègre le coût des acquisitions en amont dans le prix de revient des opérations effectuées hors UE et d'autre part qu'une telle intégration serait impossible dans la mesure où le prix des services financiers rendus par elle serait fonction des conditions des taux d'intérêt sur les marchés financiers au

moment de l'octroi des crédits, sans qu'elle ne puisse intégrer dans le calcul de ses taux d'intérêt le coût des biens et services acquis en amont.

En présence des règles gouvernant la charge de la preuve telles que dégagées ci-dessus et face aux contestations de l'AED, le tribunal constate que, sauf à affirmer que tel serait le cas, la S.A. **SOC1.)** reste en défaut de prouver

- que les fonds collectés ou sécurisés à travers la renégociation des emprunts et l'émission d'obligations ont effectivement été utilisés, totalement ou partiellement, pour les besoins de ses activités économiques soumises à TVA. Le tribunal constate à cet égard que la S.A. **SOC1.)** reste notamment en défaut de démontrer le soutènement qui se trouve à la base de l'intégralité de son raisonnement, consistant à dire qu'en l'absence de ces opérations sa pérennité aurait été menacée.
- que les coûts associés en amont à la collecte et à la sécurisation des fonds à travers la renégociation des emprunts et l'émission d'obligations ont effectivement été intégrés, totalement ou partiellement, dans le coût des opérations économiques en aval ouvrant droit à déduction. La circonstance que ce coût en aval soit déterminé totalement ou partiellement par les conditions sur les marchés financiers n'est pas de nature à devoir modifier l'application des principes à cet égard.

Il résulte de ce qui précède que la S.A. **SOC1.)** n'a pas démontré que la TVA associée aux coûts exposés pour la réalisation du projet « Chagall » remplisse les conditions légales pour pouvoir entrer en déduction.

3 c ii/ Le projet « Elefant », et tous les coûts y associés, était destiné selon les explications fournies par la S.A. **SOC1.)** à émettre de nouvelles actions et des obligations convertibles. L'objectif aurait été d'assurer l'apport de capitaux supplémentaires respectivement nouveaux afin de remplacer certaines dettes antérieurement contractées.

Le tribunal constate que les coûts afférents ont été exposés en lien étroit avec des opérations très concrètes : l'émission d'actions et d'obligations convertibles. Conformément aux principes développés ci-dessus, il importe dès lors à la S.A. **SOC1.)** de démontrer que le capital collecté par le biais de l'émission de ces actions et obligations convertibles a été affecté à son activité économique générale et qu'elle a intégré le coût exposé pour l'acquisition des services requis pour la réalisation de ces opérations dans le prix des biens et services fournis en aval.

Il résulte de l'ensemble des développements de la S.A. **SOC1.)** que ce projet poursuivait le même objectif et s'inscrivait dans le même cadre que le projet « Chagall ». Les deux parties exposent les mêmes moyens et arguments dans le cadre des deux projets.

Le tribunal note que la circonstance que le projet « Chagall » porte sur la conclusion d'emprunts bancaires et l'émission d'obligations et que le projet « Elefant » porte sur l'émission d'obligations convertibles et d'actions ne modifie pas l'appréciation à porter sur la charge de la preuve et l'existence de la preuve.

Il résulte de ce qui précède que la S.A. **SOC1.)** n'a pas démontré que la TVA associée aux coûts exposés pour la réalisation du projet « Elefant » remplisse les conditions légales pour pouvoir entrer en déduction.

3 c iii/ Le projet « Savannah », et tous les coûts y associés, était destiné selon les explications fournies par la S.A. **SOC1.)** à mettre en place et à mener à terme une opération d'échange d'actions de la S.A. **SOC1.)**, qui faisait jusque-là figure de tête du groupe, contre des actions d'une société de droit anglais nouvellement constituée, qui devait prendre la tête du groupe. L'objectif aurait été d'attirer de nouveaux investisseurs, tant directement que par le biais de l'inscription de cette société nouvellement créée au *Financial Times Stock Exchange*. La S.A. **SOC1.)** serait toutefois restée la société de financement du groupe.

Le tribunal constate que les coûts afférents ont été exposés en lien étroit avec des opérations très concrètes : la constitution d'une nouvelle entité juridique en Grande-Bretagne et l'échange des actions de la S.A. **SOC1.)** contre les actions de l'entité nouvellement créée. Conformément aux principes développés ci-dessus, il importe dès lors à la S.A. **SOC1.)** de démontrer que ces opérations relèvent de son activité économique générale et qu'elle a intégré le coût exposé pour l'acquisition des services requis pour la réalisation de ces opérations dans le prix des biens et services fournis en aval.

L'AED fait valoir que ce projet aurait été destiné à assurer le transfert de l'activité de la S.A. **SOC1.)** vers la Grande-Bretagne, et ne se trouverait dans aucun lien avec son activité économique. L'AED relève encore que la S.A. **SOC1.)** n'apporterait pas la preuve que les coûts supportés par l'acquisition des services en amont aient été répercutés dans le coût des prêts consentis à ses filiales hors UE.

Le tribunal constate que pour ce projet, la S.A. **SOC1.)** reste aussi en défaut de prouver

- que l'opération de changement de tête du groupe puisse être mise en relation avec les besoins de ses activités économiques soumises à TVA. Il n'est notamment pas démontré que, si cette opération devait être destinée à attirer de nouveaux investisseurs, que les fonds apportés par ceux-ci ont effectivement été utilisés aux fins des activités économiques de la S.A. **SOC1.)** soumises à TVA
- que les coûts associés en amont à l'opération de changement de tête du groupe ont effectivement été intégrés, totalement ou partiellement, dans le coût des opérations économiques en aval ouvrant droit à déduction.

Il résulte de ce qui précède que la S.A. **SOC1.)** n'a pas démontré que la TVA associée aux coûts exposés pour la réalisation du projet « Savannah » remplit les conditions légales pour pouvoir entrer en déduction.

4/ Compte tenu de la conclusion apportée aux points précédents, dont il résulte l'absence de preuve d'un quelconque droit à déduction de la TVA associée à la réalisation des trois projets litigieux, il n'y a pas lieu d'examiner autrement les conclusions des parties sur la question de l'application d'un prorata de déduction, dès lors que cette question ne se pose qu'à partir du moment où il est démontré que l'entreprise supporte à la fois de la TVA pouvant entrer en déduction et de la TVA ne pouvant pas entrer en déduction. Or, cette hypothèse n'est pas réalisée en l'espèce pour la TVA associée aux trois projets litigieux.

Indemnités de procédure

La S.A. **SOC1.)** succombe à l'instance et ne peut de ce fait prospérer dans sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile.

Chacune des parties défenderesses demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500 EUR.

Cette demande est fondée en tant qu'elle émane de l'ETAT. Face à l'irrecevabilité manifeste de l'action dirigée à son encontre, il serait inéquitable de laisser à sa seule charge tous les frais d'avocat qu'il a dû exposer pour assurer sa défense. Eu égard aux éléments de la cause, il y a lieu de lui allouer la somme de 500 EUR.

Il n'est toutefois pas inéquitable de laisser à la seule charge de l'AED les frais d'avocat qu'elle a dû exposer face à une action par laquelle la S.A. **SOC1.)** a entendu voir vérifier par le tribunal sa charge fiscale. Sa demande doit être rejetée.

Par ces motifs :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit irrecevable la demande dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

dit recevable la demande dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

écarte le moyen de la prescription opposée à la dette fiscale pour l'année 2009,

dit non fondée le recours dirigé contre la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 29 septembre 2015,

déboute la S.A. **SOC1.)** de la demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne la S.A. **SOC1.)** à payer à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG une indemnité de procédure de 500 EUR,

déboute l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de la demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne la S.A. **SOC1.)** aux frais et dépens de l'instance, et en ordonne la distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.